
Datum: 04.03.2008
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 17. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 17 K 3874/07 H(L)
ECLI: ECLI:DE:FGD:2008:0304.17K3874.07H.L.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin die einzubehaltende Lohnsteuer zutreffend berechnet und abgeführt hat.
- 3 Die Klägerin ist eine Tochtergesellschaft einer japanischen Muttergesellschaft. Sie beschäftigte japanische Arbeitnehmer, die von der japanischen Muttergesellschaft nach Deutschland entsandt wurden.
- 4 Zwischen der Klägerin und den japanischen Arbeitnehmern bestand eine Nettolohnvereinbarung, die auch die Übernahme etwa anfallender Steuernachforderungen durch die Arbeitgeberin einschloss. Die japanischen Arbeitnehmer erhielten neben ihren Gehaltszahlungen Bonuszahlungen von der Klägerin. Im Jahr 2002 und im Jahr 2004 schied jeweils ein japanischer Arbeitnehmer der Klägerin aus und kehrte nach Japan zurück. Die Arbeitnehmer erhielten nach ihrer Rückkehr nach Japan im Jahr der Rückkehr für ihre Tätigkeit in Deutschland noch Bonuszahlungen.
- 5 Bei der Berechnung der Lohnsteuer auf die Bonuszahlungen, die erst nach Rückkehr der japanischen Arbeitnehmer nach Japan geleistet worden waren, berücksichtigte die Klägerin nicht den während der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht in dem selben Kalenderjahr in Deutschland bezogenen Arbeitslohn.

Bei der Klägerin wurde für die Zeit vom 1. Januar 2002 bis 31. März 2005 eine Lohnsteueraußenprüfung durchgeführt. Bei dieser Prüfung wurde die Behandlung der Bonuszahlungen bei den zurückgekehrten japanischen Arbeitnehmern beanstandet. Der Beklagte vertrat die Ansicht, bei der Berechnung der Steuern auf die Bonuszahlungen sei der im jeweiligen Kalenderjahr während der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland bezogene Arbeitslohn zu berücksichtigen, wenn die Bonuszahlung noch im Kalenderjahr des Wechsels von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht erfolgt sei. Der Beklagte nahm dementsprechend mit einem Lohnsteuerhaftungsbescheid die Klägerin in Anspruch. Die Klägerin legte gegen diesen Bescheid Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung zurückwies.

Die Klägerin hat hierauf Klage erhoben. Sie vertritt folgende Ansicht: Bis zum Jahre 1995 seien die Zeit der beschränkten und die Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht als zwei voneinander unabhängige Veranlagungszeiträume betrachtet und auch im Jahr des Wechsels der Steuerpflicht die in beiden Zeiträumen erzielten Einkünfte völlig getrennt voneinander der Besteuerung unterworfen worden. Seit dem Jahr 1996 seien die im Jahr des Wechsels der Steuerpflicht "während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen". Nach der Formulierung des Gesetzes bestünden aber weiterhin zwei Zeiträume, für die die Einkünfte getrennt zu ermitteln seien. Erst bei der Einkommensteuerveranlagung seien dann die Einkünfte aus der Zeit der beschränkten Steuerpflicht in die Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen.

Einkünfte seien gemäß § 2 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) bei einer nichtselbstständigen Tätigkeit der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Da nach § 2 Abs. 7 EStG die Einkünfte für die Zeit der beschränkten und für die Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht getrennt zu ermitteln seien, müssten auch die Einnahmen sowie die Werbungskosten für beide Zeiträume getrennt voneinander ermittelt werden. Erfolge die Ermittlung der Einnahmen (und der darauf entfallenden Steuern) nach lohnsteuerlichen Vorschriften, so könnten demnach die Einnahmen aus der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht, also der vor dem Wegzug aus Deutschland erzielte Arbeitslohn, nicht bei der Berechnung der Steuer auf den während der Zeit der beschränkten Steuerpflicht erzielten Arbeitslohn einbezogen werden. Der Gesetzgeber habe in § 2 Abs. 7 EStG nicht die Zusammenrechnung von Einnahmen, sondern die Zusammenrechnung von Einkünften vorgesehen.

Diese Unterscheidung zwischen Einnahmen und Einkünften habe auch der Bundesfinanzhof (BFH) in seiner Entscheidung vom 17. Dezember 2003 (I R 75/03, Bundessteuerblatt BStBl II 2005, 96) zur Frage der Höhe des Werbungskostenpauschbetrags nach § 9 a EStG in Fällen des § 2 Abs. 7 EStG ausdrücklich betont. Der BFH erläutere in der Entscheidung ausdrücklich, dass § 2 Abs. 7 EStG sich lediglich auf die Ebene der Einkünfte beziehe. Hiervon seien die Einnahmen zu unterscheiden, da diese nach § 2 Abs. 2 EStG lediglich eine der Berechnungsgrundlagen der Einkünfte darstellten. § 2 Abs. 7 sehe aber nur die Zusammenrechnung der Einkünfte also bezogen auf die Überschusseinkünfte die Zusammenrechnung der Einnahmen nach Abzug der jeweiligen Werbungskosten vor. Diese Aspekte gälten für die Berechnung der Lohnsteuer auf die Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit ebenso wie für die Gewährung des Werbungskostenpauschbetrags in dem vom BFH mit dem o. g. Urteil bereits entschiedenen Fall.

7

8

9

Die getrennte Beurteilung der Zeit der beschränkten und der unbeschränkten Steuerpflicht ergebe sich auch aus der Formulierung des § 49 EStG. Dieser definiere die inländischen "Einkünfte" im Sinne der beschränkten Einkommensteuerpflicht. Einkünfte aber seien nach § 2 Abs. 2 EStG bei einer nichtselbstständigen Tätigkeit der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Das Gesetz sehe also in § 49 EStG den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht als einen Zeitraum, für den die Einkünfte eigenständig zu ermitteln seien.

Auch eine Berücksichtigung des Arbeitslohns aus der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht lediglich für Zwecke der Berechnung der Steuern auf während der Zeit der beschränkten Steuerpflicht ausgezahlten Arbeitslohn komme nicht in Betracht. Eine solche Berücksichtigung für Zwecke der Steuerberechnung entspräche einem Progressionsvorbehalt im Sinne des § 32 b EStG. Ein Progressionsvorbehalt wirke sich nach § 32 b EStG aber erst bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer aus, nicht bereits auf der Ebene der Ermittlung der Einnahmen oder bei der Ermittlung der Einkünfte. Demzufolge sei nach der Systematik des deutschen Einkommensteuerrechts die Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts bereits im Lohnsteuerverfahren, also noch auf der Ebene der Ermittlung der Einnahmen und der darauf entfallenden Lohnsteuer, nicht vorgesehen. 11

§ 38 a EStG stelle für die Berechnung der Lohnsteuer zwar auf den Jahresarbeitslohn ab, diese Formulierung könne jedoch nicht nur auf den Wortlaut bezogen interpretiert werden, sondern müsse auch den Gesamtkontext berücksichtigen. 12

Bis zum Jahr 1995 seien die Zeit der beschränkten und die Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht als zwei voneinander unabhängige Veranlagungszeiträume betrachtet worden und auch die im Jahr des Wechsels der Steuerpflicht in beiden Zeiträumen erzielten Einkünfte völlig getrennt voneinander der Versteuerung unterworfen worden. Zum 1. Januar 1996 sei zwar § 2 Abs. 7 EStG neu in das Gesetz eingefügt worden, die Vorschriften über den Lohnsteuerabzug seien jedoch nicht geändert worden. Da § 2 Abs. 7 EStG die Ebene der Einkünfte betreffe, das Lohnsteuerabzugsverfahren jedoch ausschließlich für den Bereich der Einnahmeermittlung Anwendung finde, könne aus der Einführung des § 2 Abs. 7 EStG nicht gefolgert werden, dass abweichend von der früheren Handhabung der Begriff des Jahresarbeitslohns in § 38 a EStG sich nunmehr nicht nur auf den Zeitraum der jeweiligen Steuerpflicht beziehe, wenn im Kalenderjahr die Steuerpflicht gewechselt worden sei, sondern jeweils auf das gesamte Kalenderjahr. Die Tatsache, dass § 2 Abs. 7 EStG die Ebene der Einkünfte, § 38 a EStG hingegen den Bereich der Einnahmen betreffe, spreche vielmehr sogar gegen diese Interpretation. 13

Für die getrennte Beurteilung der Zeiträume der beschränkten und der unbeschränkten Steuerpflicht spreche auch, dass für beide Zeiträume unterschiedliche Verfahrensnormen gälten. So erfolge z. B. für den Zeitraum der unbeschränkten Steuerpflicht die Steuerberechnung auf der Basis einer Lohnsteuerkarte, wo hingegen bei der beschränkten Steuerpflicht eine sog. "Bescheinigung für beschränkt Steuerpflichtige" zur Anwendung komme. Auch die jeweils zur Auswahl stehenden Steuerklassen wichen voneinander ab (unbeschränkte Steuerpflicht: Steuerklassen I - VI, beschränkte Steuerpflicht: Steuerklassen I und VI). Lediglich insoweit, als keine Abweichungen bestünden, gälten die für den Bereich der unbeschränkten Steuerpflicht maßgebenden Vorschriften auch für den Bereich der beschränkten Steuerpflicht (§ 39 b Abs. 3 Satz 4 EStG: "Der Arbeitgeber hat im Übrigen den Lohnsteuerabzug nach Maßgabe ... durchzuführen"). Der Gesetzgeber gehe demnach grundsätzlich davon aus, dass die beiden Zeiträume getrennt zu beurteilen seien. 14

Die verfahrensrechtliche Trennung zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht führe zwar teilweise zu Ergebnissen im Lohnsteuerbereich, die nicht genau den auf der 15

Einkommensteuerebene später festzusetzenden Steuern entsprächen, solche Abweichungen würden vom Gesetzgeber im typisierten Massenverfahren des Lohnsteuerrechts jedoch hingenommen. Typische Beispiele hierfür seien z. B. die Steuerberechnung nach den Steuerklassen III und V bei Ehegatten oder die Steuerberechnung nach den Steuerklassen I und VI bei mehreren nebeneinander bestehenden Arbeitsverhältnissen. Individuelle Besonderheiten könnten dann in dem in solchen Fällen in der Regel pflichtweise durchzuführenden Veranlagungsverfahren berücksichtigt werden. Bei den in ihr Heimatland zurückkehrenden Arbeitnehmern ergebe sich die Veranlagungspflicht üblicherweise bereits aus § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG, da die Summe der im Umzugsjahr nach dem Wegzug aus Deutschland erzielten und damit hier dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte meist 410 EUR übersteige.

Auch falls keine Veranlagungspflicht, wie z. B. nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG bestehe, müsse der Lohnsteuerabzug nicht zwingend so gestaltet sein, dass über das Jahr hinweg eine möglichst zutreffende Jahressteuer bereits im Lohnsteuerverfahren erhoben werde. So könne insbesondere bei monatlich stark schwankenden Arbeitsentgelten (z. B. bei Gehaltsvereinbarungen mit hohem Provisionsanteil oder bei Sonderzahlungen) die monatliche Lohnversteuerung zu Werten führen, die stark von den Werten abweichen, die sich bei einer Berechnung auf Jahresbasis ergäben. Dennoch sei ein interner Lohnsteuerjahresausgleich durch den Arbeitsgeber nur bei unbeschränkt Steuerpflichtigen durchzuführen (so § 42 b Abs. 1 Satz 1 EStG). Bei beschränkt Steuerpflichtigen, die keine Möglichkeit zur Antragsveranlagung hätten (weil sie nicht Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung finde, seien) sei dabei selbst ein Ausgleich im Wege der Einkommensteuerveranlagung nicht möglich, da die Lohnsteuer die Funktion einer Abgeltungsteuer habe (§ 50 Abs. 5 Nr. 2 EStG). Zielsetzung der Lohnversteuerung sei für den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht in einem solchen Fall demnach nicht die möglichst genaue Ermittlung der voraussichtlichen Jahreseinkommensteuer, sondern lediglich die zutreffende Berechnung der Lohnsteuer für den jeweiligen Zahlungszeitraum.

Abweichend vom Wortlaut des § 2 Abs. 7 EStG wie auch von der Systematik des Progressionsvorbehalts im deutschen Einkommensteuerrecht könne bei der Berechnung der Lohnsteuer für einen während der Zeit der beschränkten Steuerpflicht gezahlten Bonus der Arbeitslohn aus der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht nicht berücksichtigt werden. Der nach § 39 d Abs. 3 Satz 4 in Verbindung mit § 39 b Abs. 3 Satz 1 EStG für die Steuerberechnung zu Grunde zu legende Jahresarbeitslohn beschränke sich in diesen Fällen auf den im Zeitraum der jeweiligen Steuerpflicht, also im Zeitraum der beschränkten oder unbeschränkten Einkommensteuerpflicht jeweils bezogenen Arbeitslohn. § 2 Abs. 7 EStG gebe lediglich vor, dass anders als bei der Rechtslage bis zum Jahre 1995 die auf dieser Basis ermittelten Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen seien, also nur eine gemeinsame Veranlagung erfolge, nicht zwei getrennte Veranlagungen. Eine Zusammenrechnung bereits auf der Ebene der Einnahmeerzielung, also bereits vor Berechnung der Einkünfte, sehe das Gesetz hingegen nicht vor.

Die Klägerin beantragt, 18

den Lohnsteuerhaftungsbescheid vom 2. Januar 2006 und die Einspruchsentscheidung vom 5. September 2007 aufzuheben. 19

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Der Beklagte ist der Auffassung, der Lohnsteuerabzug sei nach dem Einkommensteuergesetz nur die Methode, nach der die Einkommensteuer im Falle von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit durch Abzug an der Quelle erhoben werde, wobei der Arbeitgeber als Entrichtungspflichtiger (§ 43 Abgabenordnung AO) in den Vorgang eingeschaltet sei. Die Vorschriften der §§ 38 ff. EStG regelten nur die technische Durchführung der Einbehaltung der Steuer. Angestrebt werde dabei, dass dem Arbeitnehmer im Wege des Abzugs die gleiche Steuer einbehalten werde, die von ihm auf Grund gleich hoher Einkünfte anderer Art bei einer Veranlagung zu entrichten wäre. Dieser aus dem System herrührenden Forderung nach § 38 a Abs. 1 Satz 1 EStG würden die beim Steuerabzug anzuwendenden Hilfsmittel und Rechenmethoden untergeordnet, wie z. B. Steuerkarte und Bescheinigung nach § 39 d Abs. 1 EStG als Feststellungsbescheide des Finanzamts gegenüber dem Arbeitgeber zur Durchführung des Steuerabzugs. Bei der Durchführung der Besteuerung dürfe die Erhebungsmethode keinen Einfluss auf die Höhe der letztlich für ein Jahr zu entrichtenden Steuer haben. Die Veranlagung eines Arbeitnehmers, der als Besteuerungsgrundlage nur die in den Tabellen eingearbeiteten Frei- und Pauschbeträge vorzuweisen habe, ergebe genau die Steuer nach der Lohnsteuerjahrestabelle. Abweichungen beruhten nur auf gegenüber den eingearbeiteten Beträgen höheren Aufwendungen und darauf, dass Arbeitslohn von mehreren Arbeitgebern und Einkünfte aus anderen Quellen zu erfassen seien (vgl. die Veranlagungstatbestände des § 46 EStG).

22

Durch diese Verbindung mit der Jahresbesteuerung gelte das Kalenderjahresprinzip der Einkommensbesteuerung auch beim Lohnsteuerabzug. Schließlich seien die im Einkommensteuergesetz verwandten Begriffe für das ganze Gesetz einheitlich zu verstehen. Wenn also in den Vorschriften der §§ 38 a und 39 b EStG vom Kalenderjahr die Rede sei, so sei darunter der Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Dezember zu begreifen, anderenfalls hätte der Gesetzgeber diese Tatbestände unter Verwendung anderer spezieller Begriffe geregelt.

23

Nach der seit 1997 geltenden Fassung des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG würden bei einem Wechsel der Steuerpflicht im Laufe eines Jahres die zur Zeit der beschränkten Steuerpflicht bezogenen inländischen Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einbezogen. Dem stehe die Unterscheidung nach §§ 39 b und 39 d EStG beim Lohnsteuerabzug zwischen unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern nicht entgegen. Da es sich bei der Einkommensteuer und der Lohnsteuer materiellrechtlich nicht um verschiedene Steuerarten handle (vielmehr werde als Lohnsteuer nur die besondere Erhebungsform der Einkommensteuer bei Arbeitnehmern bezeichnet), sei die Jahreslohnsteuer eines Arbeitnehmers nach seinem Jahresarbeitslohn so zu bemessen, dass sie der Einkommensteuer entspreche, die der Arbeitnehmer schulde, wenn er ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit beziehe (Hinweis auf BFHUrteil vom 6. November 2002, BStBl II 2003, 257). Seien die während der beschränkten Steuerpflicht bezogenen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen, so habe dies folglich auch im Lohnsteuerabzugsverfahren zu gelten.

24

Bei beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern werde die Lohnsteuer nach § 39 d Abs. 3 Satz 4 EStG in Verbindung mit § 39 b Abs. 2 bis 6 EStG bei sonstigen Bezügen, wie hier den Bonuszahlungen, nach der gleichen Methode berechnet, nämlich als Unterschiedsbetrag der Jahreslohnsteuerbeträge mit und ohne Berücksichtigung des sonstigen Bezuges. Die Besonderheiten bei dem jeweiligen Verfahren habe der Gesetzgeber nach der Systematik in § 39 d Abs. 3 Satz 4 EStG dadurch berücksichtigt, dass er für den Fall der beschränkten Steuerpflicht Ausnahmetatbestände geschaffen und im Übrigen dann für das Verfahren auf § 39 b EStG verwiesen habe. § 39 d Abs. 3 Satz 4 EStG verweise nach

25

dem eindeutigen Wortlaut ohne Einschränkung auf die Berechnung nach § 39 b Abs. 3 EStG.

Der Jahresarbeitslohn und die Jahreslohnsteuer seien entsprechend § 2 Abs. 7 Satz 2 EStG 26 für das Kalenderjahr zu ermitteln. Die Lohnsteuer sei damit so zu bemessen, dass sie der Einkommensteuer entspreche. Bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer werde der Steuerpflichtige bei einem Wechsel der Steuerpflicht bzgl. der inländischen Einkünfte so behandelt, als wäre er im gesamten Veranlagungszeitraum unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Konsequenterweise wären die inländischen Einkünfte während der beschränkten Steuerpflicht nach der Steuerklasse einzubehalten, die für die Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht gelte. Dem stehe aber die Vorschrift des § 39 d Abs. 1 Satz 1 EStG entgegen, nach der ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer in die Steuerklasse I (bzw. VI bei einem zweiten oder weiteren Dienstverhältnis) einzureihen sei, obwohl er als unbeschränkt Steuerpflichtiger auch die Steuerklasse III gehabt haben könne, wenn er verheiratet sei und seine Ehefrau mit ihm zusammen in Deutschland gelebt habe. Aus Billigkeitsgründen werde daher allgemein für den Zeitraum der beschränkten Steuerpflicht die Steuerklasse zu Grunde gelegt, die der Arbeitnehmer vorher als unbeschränkt Steuerpflichtiger gehabt habe. Auf den Streitfall angewandt ergebe sich keine Änderung, da die betreffenden Arbeitnehmer auch beim Bonus zur gleichen Steuerklasse wie vorher gehört hätten.

Entscheidungsgründe: 27

Die Klage ist unbegründet. Der Haftungsbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. 28

I. 29

Die Klägerin war wie auch zwischen den Beteiligten nicht streitig zum Lohnsteuerabzug bei den Bonuszahlungen verpflichtet, welche die japanischen Arbeitnehmer nach ihrer Rückkehr nach Japan im Hinblick auf ihre Tätigkeit in Deutschland erhalten haben. 30

Die Klägerin war nach § 38 Abs. 1 Nr. 1 EStG als inländische Arbeitgeberin zum Lohnsteuerabzug verpflichtet. Die Klägerin war Arbeitgeberin der japanischen Arbeitnehmer. Arbeitgeber ist nach § 1 Lohnsteuerdurchführungsverordnung LStDV derjenige, dem der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet, d.h. unter dessen Leistung er tätig wird oder dessen Weisungen er zu folgen verpflichtet ist. Im Streitfall waren die japanischen Arbeitnehmer zuvor von der japanischen Muttergesellschaft entsandt. Sie standen aber in einem Dienstverhältnis zur Klägerin, schuldeten ihr die Arbeitsleistung und erhielten ihr Gehalt auf Grund eines Dienstverhältnisses zur Klägerin von dieser. 31

Die Verpflichtung der Klägerin zum Lohnsteuerabzug erstreckte sich auch auf die Bonuszahlungen. Nach § 38 Abs. 1 Satz 2 EStG unterliegt der Lohnsteuer der im Rahmen des Dienstverhältnisses für eine Arbeitsleistung gezahlte Arbeitslohn. Die Boni wurden den japanischen Arbeitnehmern nachträglich im Hinblick auf ihre Tätigkeit für die Klägerin gezahlt. 32

II. 33

Die Klägerin war verpflichtet, bei der Berechnung der Lohnsteuer auf die Bonuszahlungen die von ihr in demselben Kalenderjahr ausgezahlten laufenden Löhne zu berücksichtigen. 34

Nach § 39 d Abs. 3 Satz 4 EStG hat der Arbeitgeber bei der Durchführung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer den Lohnsteuerabzug nach Maßgabe von § 39 b Abs. 2 bis 6 EStG vorzunehmen, soweit sich wofür im Streitfall nichts 35

ersichtlich ist aus § 39 d Abs. 1 bis 3 EStG nichts anderes ergibt.

Nach § 39 b Abs. 3 Satz 1 EStG auf den § 39 d Abs. 3 Satz 4 EStG verweist hat der Arbeitgeber für die Einbehaltung der Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug den voraussichtlichen Jahresarbeitslohn ohne den sonstigen Bezug festzustellen. Dieser voraussichtliche Jahresarbeitslohn ist um die in § 39 b Abs. 3 Satz 2 EStG (= Satz 3 n.F. ab 2004) bezeichneten Beträge zu kürzen. Für den so gekürzten Jahresarbeitslohn ist nach § 39 b Abs. 3 Satz 3 EStG (= Satz 4 n.F.) die Lohnsteuer aus der Jahreslohnsteuertabelle zu ermitteln. Außerdem ist nach § 39 b Abs. 3 Satz 4 EStG (= Satz 5 n.F.) die Jahreslohnsteuer für den maßgeblichen Jahresarbeitslohn unter Einbeziehung des sonstigen Bezugs zu ermitteln. Der Unterschiedsbetrag zwischen den Jahreslohnsteuerbeträgen ist die Lohnsteuer, die von dem sonstigen Bezug einzubehalten ist. 36

Bei der Ermittlung des Jahresarbeitslohns zur Berechnung der auf die Bonuszahlungen entfallenen Lohnsteuer ist auch der laufende Arbeitslohn einzubeziehen, den der japanische Arbeitnehmer während der Zeit seiner unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland bezogen hat. (So auch Niedersächsisches FG vom 29.09.2005 11 K 396/04 n.v.; Trzaskalik, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand: April 2002, § 39 b Rdnr. D 4; Wermelskirchen, in Lademann, EStG, Stand: Juli 2003, § 39 b Rdnr. 83; a.A. Barein, in Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand: Mai 1996, § 39 d Rdnr. 20 allerdings unter Berufung auf eine zu § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG a.F. ergangene Verfügung des OFD Münster aus dem Jahr 1979; Stache in Bordewin/Brandt, Stand: August 2007, § 39 b Rdnr. 173 allerdings ohne Begründung). 37

Der Begriff Jahresarbeitslohn meint den während des Jahres bezogenen Arbeitslohn. Dem Wortlaut des § 39 b Abs. 3 EStG ist nicht zu entnehmen, dass nur der Jahresarbeitslohn zu Grunde zu legen ist, den der Arbeitnehmer im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht bezogen hat. Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht können nur zeitlich nacheinander, nicht nebeneinander bestehen. Dies bedeutet, dass unter Jahresarbeitslohn der Arbeitslohn verstanden werden müsste, der in dem Teil des Jahres erzielt wurde, in dem die beschränkte Steuerpflicht bestand. "Jahresarbeitslohn" aber bezeichnet den Arbeitslohn des ganzen Jahres (vgl. allerdings Trzaskalik, EStG, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 39 b Rdnr. D 4 zur Handhabung vor der Änderung von § 2 Abs. 7 EStG durch das Jahresteuergesetz 1997). 38

Auch aus der Verweisung von § 39 d Abs. 3 Satz 4 EStG auf § 39 b Abs. 3 EStG lässt sich eine derartige Einschränkung nicht ableiten. § 39 d Abs. 3 Satz 4 EStG ordnet an, dass der Lohnsteuerabzug für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer nach Maßgabe des § 39 b Abs. 2 bis 6 EStG durchzuführen ist. Er verweist damit auf das bei der Durchführung des Lohnsteuerabzugs für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer anzuwendende Verfahren, ohne eine besondere Regelung für die Ermittlung der Jahreslohnsteuer in Fällen der beschränkten Steuerpflicht vorzugeben. 39

Wollte man bei der Berechnung der Lohnsteuer, die auf die während der Zeit der beschränkten Steuerpflicht geleistete Bonuszahlung entfällt, den Jahresarbeitslohn ohne den laufenden Lohn in der Zeit der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht errechnen, wäre es konsequent, bei einem Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht und Bonuszahlungen in der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht für die Berechnung der Lohnsteuer den Jahresarbeitslohn unter Außerachtlassung von Löhnen zur Zeit der beschränkten Steuerpflicht zu ermitteln. Eine derartige Einschränkung ist aber dem in diesem Fall unmittelbar anzuwendenden § 39 b Abs. 3 EStG nicht zu entnehmen. 40

§ 39 b EStG regelt die Durchführung des Lohnsteuerabzugs für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer und § 39 d EStG die Durchführung des 41

Lohnsteuerabzugs für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer. Es bestehen insoweit eigenständige Regelungen, bei denen § 39 d Abs. 3 EStG auf die Regelung des § 39 b Abs. 2 bis 6 EStG verweist. Auch wenn insoweit eigenständige Regelungen bestehen, lässt sich hieraus nicht entnehmen, dass dann, wenn die Ermittlung des Jahresarbeitslohns gefordert wird, nur der "Teil"-Jahresarbeitslohn gemeint ist, der in der Zeit der beschränkten Steuerpflicht erzielt wurde.

Für eine Einbeziehung des Arbeitslohns, der in der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht bezogen wurde, spricht vor allem die Regelung des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG n.F. (Trzaskalik, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 39 b Rdnr. D 4 zur Handhabung vor und nach Änderung von § 2 Abs. 7 EStG durch das Jahressteuergesetz 1997). Nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG sind dann, wenn während eines Kalenderjahres sowohl eine unbeschränkte als auch eine beschränkte Einkommensteuerpflicht besteht, die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen. § 2 Abs. 7 EStG ist insgesamt Ausdruck des Jahressteuerprinzips. § 2 Abs. 7 Satz 1 EStG erfasst das aus der Erwerbstätigkeit erzielte Gesamtergebnis pro Jahr. Die Einkommensteuer belastet das zu versteuernde Einkommen eines zurückliegenden Kalenderjahres das Jahreseinkommen. Das Jahressteuerprinzip ist ein materielles Besteuerungsprinzip, dem auf der Ausgabenseite des Staates das jährliche Haushaltsprinzip entspricht. § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG ordnet die Fortgeltung dieses Jahressteuerprinzips auch bei einem Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht an. Gemäß § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG ist eine einheitliche Jahresveranlagung erforderlich, bei der die Summe der Einkünfte aus sämtlichen Einkünften des Zeitraums der unbeschränkten Steuerpflicht zzgl. der inländischen Einkünfte nach § 49 EStG ermittelt wird, die vor oder nach Bestehen der unbeschränkten Steuerpflicht erzielt wurden. Es tritt für diese Einkünfte keine Abgeltungswirkung ein. Die Veranlagungsart und der maßgebliche Tarif bestimmen sich nach dem Sachverhalt in der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht. Es wird nicht mehr wie nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG a.F. nur das Einkommen angesetzt, das der Steuerpflichtige während der Dauer seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG n.F. beseitigt die vorherige Ungleichbehandlung. Es widerspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass ein Teil der Einkünfte pauschal und definitiv besteuert wurde, obwohl eine Veranlagung durchzuführen war (vgl. im Einzelnen Kirchhof, in Kirchhof EStG, 7. Auflage, § 2 Rdnr. 155). Diese Zusammenrechnung von Einkünften aus der Zeit der unbeschränkten und Einkünften aus der Zeit der beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG aber spricht dafür, auch bei der Bemessung der Lohnsteuer nach § 39 d Abs. 3 Satz 4 i.V.m. § 39 b Abs. 3 EStG in den zu Grunde zu legenden Jahreslohn den Lohn aus der Zeit der beschränkten Steuerpflicht und den Lohn aus der Zeit der unbeschränkten Steuerpflicht einzubeziehen.

42

Die Lohnsteuer ist eine Form der Erhebung von Einkommensteuer bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Die Jahreslohnsteuer wird nach § 38 a Abs. 2 EStG so bemessen, dass sie der Einkommensteuer entspricht, die der Arbeitnehmer schuldet, wenn er ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erzielt. Dieser Vorgabe des § 38 a Abs. 2 EStG und der hieraus zu entnehmenden Zwecksetzung der Lohnsteuer entspricht es, der Vorschrift des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG bereits bei der Interpretation des Begriffs des Jahresarbeitslohns i.S.d. § 39 b Abs. 3 Satz 1 EStG Rechnung zu tragen. In demselben Sinne nämlich im Sinne einer möglichst weitgehenden Übereinstimmung von Jahreslohnsteuer und geschuldeter Einkommensteuer ordnet § 38 a Abs. 3 Satz 2 EStG an, dass von sonstigen Bezügen die Lohnsteuer mit dem Betrag erhoben wird, der zusammen mit dem laufenden Arbeitslohn des Kalenderjahres und für etwa im Kalenderjahr bereits

43

gezahlte sonstige Bezüge die voraussichtliche Jahreslohnsteuer ergibt.

Soweit die Klägerin vorträgt, trotz der Regelung des § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG blieben die Einkünfte weiterhin Einkünfte aus beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht, kann dies zu keinem anderen Ergebnis führen. § 39 d Abs. 3 Satz 3 i.V.m. § 39 b Abs. 3 EStG ordnet die Bemessung der Lohnsteuer nach dem Jahresarbeitslohn an, in den die Einkünfte sowohl aus der Zeit der unbeschränkten als auch aus der Zeit der beschränkten Steuerpflicht einzubeziehen sind. 44

Der Klägerin ist zuzustimmen, dass für die beiden Arten der Steuerpflicht zum Teil unterschiedliche Verfahrensregelungen bestehen. Allerdings gibt § 39 d Abs. 3 Satz 3 EStG für die Frage der Bemessung der Lohnsteuer bei sonstigen Bezügen ein Verfahren vor, das nicht die Unterscheidung von beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht in den Vordergrund stellt, sondern die Orientierung des Lohnsteuerabzugs an der Jahreslohnsteuer und der festzusetzenden Einkommensteuer. 45

Die Regelungen über den Lohnsteuerabzug gewährleisten nicht, dass stets die zutreffende Jahressteuer erhoben wird. § 38 a Abs. 2 EStG gibt aber vor, dass die Jahreslohnsteuer grundsätzlich so zu bemessen ist, dass sie der Einkommensteuer entspricht, die der Arbeitnehmer schuldet, wenn er ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erzielt. 46

Auch aus dem Urteil des BFH vom 17.12.2003 (I R 75/03, BStBl II 2005, 96) auf das die Klägerin hinweist, ergibt sich kein anderes Ergebnis. Der BFH hat sich in dieser Entscheidung mit der Auslegung von § 32 b Abs. 2 EStG befasst und die Auffassung vertreten, es seien bei den hinzuzurechnenden ausländischen Einkünften die nachgewiesenen Werbungskosten auch dann anzusetzen, wenn bei der Ermittlung des im Inland zu versteuernden Einkommens der Pauschbetrag gem. § 9 a Satz 1 Nr. 1 EStG gewährt worden sei. Auch wenn danach bei der Anwendung von § 32 b EStG die Einkünfte für beide Bereiche unabhängig voneinander zu ermitteln sind, ändert dies nichts daran, dass § 39 b Abs. 3 EStG die Bemessung der Lohnsteuer auf sonstige Bezüge nach der Jahreslohnsteuer anordnet. 47

III. 48

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 49

IV. 50

Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen, da die Fortbildung des Rechts eine Entscheidung des BFH erfordert. 51